Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 30980 du rôle
Inscrit le 31 juillet 2012

Audience publique du 18 septembre 2014

Recours formé par Monsieur .....,
Contre le bulletin de l'impôt de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30980 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 31 juillet 2012 par Maître François Moyse, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à ….., tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001, émis le 21 septembre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 décembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître François Moyse déposé au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2013 pour compte de Monsieur ..... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître François Moyse et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 septembre 2013.

Par courrier du 23 avril 2007, l'administration des Contributions directes invita Monsieur ..... à déclarer, pièces à l'appui, ses revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers pour les exercices 1997 à 2006.

Le 7 mai 2007, Monsieur ..... répondit à ce courrier en les termes suivants :

« *Suite à votre lettre du 23 avril 2007 relative aux revenus supplémentaires, j'ai l'honneur de vous répondre qu'il n'y a ni de revenus supplémentaires indigènes ni de revenus supplémentaires en provenance de l'étranger.*

L'instruction en cours menée par le juge d'instruction Me .... éclaira toute l'affaire avec l'espoir d'un non-lieu.

Les accusations en ma personne sont totalement fausses.

Je vous prie de m'excuser pour le surplus de travail que vous avez avec mon affaire. »

Le 27 juin 2007, sur base du § 189 de la loi générale des impôts, le Procureur d'Etat adressa au directeur de l'administration des Contributions directes un rapport du Service de Police judiciaire établi le 13 juin 2007 relatant des faits de fraude fiscale dont Monsieur ..... serait l'auteur.

En date du 16 août 2007, le bureau d'imposition émit des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997 à 2005.

Le 7 septembre 2007, Monsieur ..... adressa au directeur de l'administration des Contributions directes un courrier libellé comme suit :

« *J'accuse réception des bulletins d'impositions rectifiés des années 1997-2005.*

Cependant je ne peux pas retracer ces montants.

Suivant l'annotation faite par le bureau d'imposition, les montants proviennent d'un rapport dressé par la police judiciaire.

Etant donné que je ne dispose pas de ce rapport, je vous prie de me faire parvenir une copie. »

En date du 17 septembre 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes informa Monsieur ..... de son refus de faire droit à la demande de communication du rapport de police précité.

Par trois courriers du 17 septembre 2007 Monsieur ..... réclama contre les bulletins d'imposition rectifiés des années 1997 à 2006 en les termes suivants :

« *J'accuse réception des bulletins d'imposition rectifiés des années 1997-1998.* (1999-2004 ; 2005).

Cependant je réclame contre ces bulletins qui se basent sur un rapport établi par la police judiciaire pour la période 1999-2006 dont j'ignore le contenu et votre taxation par analogie des années 1997 à 1998.

Pourriez-vous me confronter avec l'origine de ces chiffres redressés afin que je puisse prendre position ?

Entretemps, je vous demande de bien vouloir m'accorder un sursis à exécution des montants à régler jusqu'à ce que l'exactitude des montants sera démontrée. »

Par courrier du 14 novembre 2007, le médiateur du Grand-Duché de Luxembourg, s'adressa à Monsieur ..... pour l'informer qu'il aurait eu accès au rapport de la police judiciaire précité. Il expliqua que les montants retenus par le bureau d'imposition seraient inférieurs au montant total des entrées de fonds constaté par la police judiciaire. Finalement, le médiateur estima que Monsieur ..... aurait la possibilité de se défendre en présentant ses propres chiffres au sujet des revenus qu'il a tiré des sociétés en question tout en indiquant le détail de tous les frais et autres déboursements de ces sociétés.

Le directeur statua à l'égard des susdites réclamations par décision du 11 décembre

2007. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu les requêtes introduites le 17 septembre 2007 par le sieur ....., demeurant à L-...., pour réclamer respectivement contre :

1) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998 ;

2) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;

3) la rectification du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005 ;

tous émis le 16 août 2007 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant qu'il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires en vertu de son pouvoir discrétionnaire, si elles lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État, 06.02.1996, no 8925 du rôle) ;

qu'il échet en l'espèce, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de joindre les trois requêtes pour y statuer en une seule et même décision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables, eu égard au § 234 AO ;

Considérant que le réclamant entreprend les bulletins rectificatifs au motif qu'ils se basent sur un rapport de la police judiciaire dont il ignorerait le contenu, pour demander d'être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public,

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé,

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'en date du 27 juin 2007, l'adjoint au Procureur d'État a communiqué d'office au directeur des contributions, conformément au § 189 AO, à telles fins que de droit et pour attribution de compétence le rapport du service de Police Judiciaire relatant des faits de fraude fiscale impliquant le réclamant ;

Considérant que ledit rapport arrête que le réclamant a déclaré être le bénéficiaire

économique des sociétés de droit luxembourgeois AAA s.a., BBB s.à r.l. et de la société anonyme de droit bélizais CCC ;

Considérant que, d'une part, il est retenu que le réclamant a exercé la profession de comptable sans y être autorisé par le ministre compétent pour l'accès réglementé à cette profession, et tout aussi bien sans l'autorisation du gouvernement en conseil tel que prescrit par l'article 14 de la loi du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'État;

que, d'autre part, le chiffre d'affaires de la société AAA, enregistrant les honoraires générés, est consigné par le détail des comptes clients que nul n'est censé d'ailleurs connaître mieux que le réclamant ;

Considérant que si le rapport de police a également constaté le dépôt de faux bilans, qu'il a établi que les fichiers des montants réels tout comme les fichiers renseignant les faux étaient en possession personnelle du réclamant, partant parfaitement au courant de tous ces détails dès avant qu'ils ne soient révélés par l'instruction judiciaire ;

Considérant encore que ledit rapport met en évidence que des bénéfices substantiels de la première société exploitante ont été transférés moyennant de fausses factures via une seconde société, sans raison d'être, pour ensuite aboutir à la société offshore ;

Considérant que s'il est superfétatoire de démontrer dans quel intérêt des montants pour dépenses sont dérivés vers des juridictions considérées comme des paradis fiscaux, il convient de rappeler néanmoins que les bénéfices n'y seront pas taxés, tandis que les résultats indigènes se retrouvent d'autant minorés ;

Considérant que le rapport de police conclut que les conditions d'application du § 396 AO sont remplies en l'espèce, et c'est en conséquence que le directeur des contributions a été informé, par application du § 189 AO ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le réclamant connaît les détails du rapport de police y compris les chiffres, pour avoir en partie collaboré lors de l'instruction, donc en avoir informé le juge d'instruction ;

qu'il a été confronté aux chiffres découverts lors des perquisitions à son domicile ;

qu'il a pour le surplus été interrogé au sujet de toutes les comptabilisations dont il était l'auteur ainsi qu'au sujet des avoirs en compte dont il était le seul bénéficiaire ; qu'en conséquence la demande introductive du réclamant de vouloir être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position, laisse d'être fondée ;

Considérant principalement que pas le moindre des faits établis et consignés par le rapport de police, puis communiqués par les soins du procureur de l'État au directeur des contributions, n'était connu aux différents moments où les impositions originaires du réclamant avaient été arrêtées ;

Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'en l'espèce les prescriptions du § 222, alinéa 1er, no 1 AO doivent être appliquées inconditionnellement, sans restriction ;

II.

Considérant à titre accessoire que si la requête introductive devait s'analyser en une allusion aux dispositions du § 205, alinéa 3 AO, il échet d'emblée de la rejeter ;

Considérant en effet que les rectifications des bulletins litigieux sont légalement basées sur la disposition du § 222 alinéa 1er, no 1 AO ;

Considérant que les bulletins originaires avaient été émis sous respect des procédures, unilatéralement cependant, en ce qui concerne uniquement l'instruction par les bureaux d'imposition, alors que pour sa part, le réclamant faisait fi de toutes les obligations lui incombant (§§ 166 et suivants AO, sans préjudice du § 410 AO) ;

Considérant en effet que la notion de fait nouveau englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Tribunal administratif 17.02.2005, no 18011 du rôle) ;

Considérant qu'en application du § 222 AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois que le contribuable a fourni, dans sa déclaration fiscale, des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt (Conseil d'État, 23.12.1964, no 5684 du rôle) ;

Considérant que le droit du contribuable à être entendu n'est plus donné s'il y a preuve de ce que celui-ci a sciemment induit l'autorité fiscale en erreur par exemple tel qu'en l'espèce par une comptabilité irrégulière à la clé de déclarations frauduleuses ;

Considérant qu'il convient de retenir que le § 205, alinéa 3 AO n'est pas applicable à la rectification pour faits nouveaux (Tribunal administratif 26.04.1999, no 10156 ; Cour administrative 14.12.2000, no 11320C) ;

qu'en tout cas, le bureau d'imposition avait, au respect du § 204 AO, donné au réclamant la possibilité de se faire entendre, préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs, par courrier recommandé du 23 avril 2007 ;

Considérant que les montants mis à jour lors de l'enquête judiciaire et auxquels le réclamant a été confronté, n'ont servi qu'à asseoir les bases des impositions rectificatives, eu égard à la véritable capacité contributive découverte que le réclamant avait pris soin de dissimuler ;

Considérant qu'en fait le réclamant avait admis être le bénéficiaire des comptes de sociétés et bancaires que l'enquête a révélés ;

que n'ont été imposés que les chiffres prouvés sans taxations punitives ;

qu'il y a lieu de rappeler que les montants ainsi imposés étaient connus du réclamant, en premier lieu lorsqu'il réalisait les recettes, tout en les fraudant, en second lieu lorsqu'il se

retrouvait au fur et à mesure des progrès de l'enquête confronté à ces mêmes chiffres tracés comme sommes comptabilisées ;

Considérant que le réclamant, après avoir organisé ses travaux au noir et mis en place une structure frauduleuse habile à transférer les bénéfices à l'abri du fisc, ne saurait prétexter son ignorance des faits et montants incriminés afin de se prévaloir d'une présomption de véracité complètement démentie par l'envergure des énergies mise en œuvre et excluant partant une disposition honnête à collaborer ;

qu'il appert que le réclamant n'a déposé à aucun moment des déclarations rectificatives de son propre chef, quoiqu'il ne puisse subsister de doute quant à la réalité des bénéfices tant réalisés que fraudés ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ; »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008, Monsieur ..... a introduit un recours en réformation sinon en annulation contre la décision directoriale précitée du 11 décembre 2007.

Par jugement du 18 février 2009, inscrit sous le numéro 24142 du rôle, le tribunal administratif avait, dans le cadre du recours en réformation, annulé la décision du directeur directoriale du 11 décembre 2007 pour ne pas avoir fait droit à la demande de Monsieur ..... d'annuler les bulletins d'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997 à 2005 pour cause de non-observation de la formalité substantielle destinée à garantir ses droits de la défense prévue par le paragraphe 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts (AO), ceci au motif que le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale.

Par arrêt du 29 juillet 2009, inscrit sous le numéro 25536C du rôle, la Cour administrative, tout en ayant retenu le caractère fondamental de ce droit d'information et de défense de ses droits au bénéfice du contribuable ainsi que son applicabilité dans le cadre d'une procédure de rectification de bulletins d'impôt, a relativisé ce principe à caractère fondamental en retenant qu'il ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. Ainsi, les données qui seraient déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même, ne devraient pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position. Sur base de ce raisonnement, la Cour est arrivée à la conclusion que le rapport du service de police judiciaire, établi dans le cadre d'une instruction pénale à charge de Monsieur ..... et communiqué par l'adjoint du Procureur d'Etat au directeur de l'administration des Contributions directes, était fondé sur des sources d'information consistant « *en les comptes bancaires, la comptabilité et les documents comptables, quelques autres documents saisis chez l'intimé et plusieurs fichiers informatiques de l'ordinateur personnel de l'intimé, soit des informations dont Monsieur ..... devait nécessairement avoir connaissance* », de sorte qu'il « *était nécessairement conscient de ce que les revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers visés dans le courrier du bureau d'imposition du 23 avril 2007 étaient ceux dégagés par l'activité de comptable par lui exercée durant des années et qui avaient fait*

l'objet d'une instruction pénale comportant un certain nombre de mesures d'instruction dont les auditions de l'intimé lui-même ». Dans ces conditions, la Cour administrative arriva à la conclusion qu'exiger de la part du bureau d'imposition de communiquer le rapport litigieux au demandeur, s'analyserait en l'exigence d'un excès de formalisme consistant à obliger l'administration à informer un contribuable d'éléments qu'il connaissait déjà.

Par le même arrêt, la Cour administrative a retenu que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme trouve application dans le cadre de contestations sur des droits et obligations de caractère civil et d'accusations en matière pénale qui sont traitées devant une instance judiciaire, mais non pas dans le cadre d'une procédure administrative de rectification de bulletins d'impôt dont l'objet est confiné à la fixation correcte de la dette d'impôt redue par une personne sur base des revenus effectivement réalisés, aucun élément d'accusation pénale n'étant sous-jacent à une telle procédure qui, de plus, est de nature purement administrative et ne porte pas sur un droit civil.

Quant à la critique du demandeur qu'il ne pourrait toujours pas retracer les montants de revenus fixés par le bureau d'imposition dans les bulletins rectificatifs du 16 août 2007 à partir du rapport du service de police judiciaire qui lui fut communiqué en cours d'instance contentieuse, la Cour administrative a retenu que cette question relève non pas du champ du droit d'être entendu préalablement à l'émission des bulletins, mais du champ de la justification au fond des rectifications opérées, de sorte à devoir être examinée dans ce cadre, la même conclusion s'imposant suivant la Cour administrative pour l'argumentation du demandeur relative à la validité de l'utilisation d'informations obtenues dans le cadre d'une enquête pénale n'ayant pas encore abouti à une condamnation pénale, à la question de la présomption d'innocence, ainsi qu'à la question de la présomption d'exactitude de sa déclaration d'impôt initiale.

Dans la mesure où le tribunal avait limité son examen du recours au volet de la régularité formelle des bulletins rectificatifs, la Cour, afin de maintenir aux parties le bénéficie du double degré de juridiction et estimant par ailleurs ne pas être en possession de tous les éléments requis pour statuer plus en avant, décida, par réformation du jugement entrepris du 18 février 2009, que la décision directoriale du 11 décembre 2007 n'encourt pas l'annulation au motif que le droit d'information et de prise de position du demandeur n'aurait pas été respecté et renvoya l'affaire devant le tribunal en prosécution de cause.

Par jugement du 25 janvier 2010, inscrit sous le numéro 24142a du rôle, le tribunal administratif rejeta d'abord le moyen de Monsieur ..... tenant au non-respect du secret d'instruction dans le chef de la communication du rapport du service de police judiciaire du 13 juin 2007, ainsi que son moyen tiré du non-respect du § 189 AO. Quant au fond des impositions rectificatives contestées, le tribunal prit acte, d'un côté, de l'argumentation du demandeur que même après avoir pu prendre connaissance du rapport de police du 13 juin 2007, il lui serait toujours impossible de retracer les différents montants qui ont été ajoutés au niveau de ses revenus au titre des années fiscales respectivement concernées, de sorte qu'il serait dans l'impossibilité de se défendre utilement et concrètement par rapport à ces chiffres, et, d'un autre côté, de l'affirmation du délégué du gouvernement que les revenus « *rectifiés* » auraient été imposés directement dans le chef du demandeur au titre de bénéfices provenant d'une profession libérale par le fait qu'il résulterait clairement des éléments du dossier et plus particulièrement du rapport de police du 13 juin 2007 que les revenus en question auraient été directement réalisés et perçus par le demandeur.

Ensuite, le tribunal reconnut que le rapport de police judiciaire du 13 juin 2007, dressé par un membre de la direction du service de police judiciaire chargé, conformément à l'article 9-2 du Code d'instruction criminelle, de constater les infractions à la loi pénale, devrait être considéré, conformément à l'article 154 dudit code, comme faisant preuve jusqu'à inscription de faux en ce qui concerne les constatations y retenues. Par voie de conséquence, les bureaux d'imposition auraient en principe valablement pu considérer comme établis les montants et faits renseignés dans ce rapport de police du 13 juin 2007 et y asseoir les bases de leurs impositions rectificatives, ceci indépendamment des qualifications pénales suggérées dans ledit rapport, ces qualifications étant en effet étrangères à l'imposition proprement dite qui doit exclusivement rester axée sur la véritable capacité contributive de la personne concernée.

Cependant, le tribunal vérifia, par rapport à chacune des années d'imposition concernées par les bulletins rectificatifs litigieux, si les conditions posées par le § 222 AO pour l'émission de tels bulletins se trouvaient vérifiées en l'espèce.

Concernant les années d'imposition 1997 et 1998, le tribunal dégagea de l'analyse du rapport du service de police judiciaire que ni ledit rapport, ni ses annexes versées en cause ne contenaient la moindre information concernant les activités du requérant ..... au cours des années fiscales 1997 et 1998 et ce encore que les majorations de revenus opérées par les bulletins rectificatifs pour ces années étaient expressément motivées d'abord par le bureau d'imposition, ensuite par le directeur et enfin par le délégué du gouvernement par référence à ce rapport. Le tribunal en déduisit que le rapport du service de police judiciaire du 13 juin 2007 ne contenait aucun élément tangible permettant de conclure à une éventuelle irrégularité au niveau de la comptabilité tenue pour les années 1997 et 1998, voire des éléments permettant de conclure à l'existence de revenus non déclarés pour compte de ces mêmes années, et que la conclusion du directeur qu'en l'espèce les prescriptions du § 222 (1) AO étaient entièrement respectées, n'était pas motivée à suffisance par rapport aux bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998 ayant fait l'objet de la décision directoriale sur réclamation litigieuse et il annula, par réformation de la décision directoriale déférée, ces bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu émis le 16 août 2007 par le bureau d'imposition Wiltz, à l'encontre de Monsieur ......

Relativement aux années d'imposition 1999 à 2005, le tribunal invita l'Etat à préciser moyennant un mémoire supplémentaire la démarche suivie, pièces à l'appui, pour aboutir aux différents redressements opérés et autorisa le demandeur d'y prendre position par écrit à son tour, ceci afin de lui garantir un exercice effectif de ses droits de la défense.

Par requête déposée au greffe de la Cour le 26 février 2010 et inscrite sous le numéro 26635C du rôle, l'Etat fit relever appel de ce jugement du 25 janvier 2010 en limitant l'objet de son appel à la décision d'annulation des bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998.

Par une itérative requête déposée au greffe de la Cour le 1er mars 2010 et inscrite sous le numéro 26640C du rôle, l'Etat fit relever appel de ce même jugement du 25 janvier 2010.

Par arrêt du 28 juillet 2010, inscrite sous les numéros 26635C et 26640C du rôle, la Cour administrative, joignant ces deux appels et après avoir constaté que le tribunal, au travers du jugement *a quo*, tout en ayant tranché une partie du principal à travers l'annulation des bulletins relatifs aux années 1997 et 1998, n'avait pas ordonné une mesure d'instruction et n'avait pas davantage, en déclarant le recours recevable et en refixant l'affaire pour continuation des débats, mis fin au litige, retint que l'appel relevé contre le jugement du 25

janvier 2010 qui s'était borné à déclarer le recours recevable, à trancher une partie du principal, à inviter les parties à prendre position sur une question déterminée et à refixer l'affaire, était irrecevable.

A travers un jugement du 16 février 2011, inscrit sous le numéro 24142b du rôle, le tribunal administratif rejeta d'abord la demande étatique tendant à voir ordonner la rectification des bulletins d'impôt sur le revenu rectificatifs des années 1999 et 2001 sur base des faits découverts depuis le jugement susvisé du 25 janvier 2010. Ensuite, le tribunal rappela que la taxation consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable et approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible, qu'elle procède en règle générale par voie de généralisation à partir de données constantes, ses calculs reposant sur des présomptions de probabilité, de sorte que ce procédé, par définition, comporte une certaine marge d'incertitude et d'inexactitude, cette marge étant d'autant plus grande que la collaboration du contribuable est plus faible, et il en tira la conclusion que c'était à bon droit que le bureau d'imposition s'était basé sur les montants et faits renseignés dans le rapport du 13 juin 2007 pour y asseoir les bases des impositions rectificatives.

Au fond et suite aux demandes de précisions adressées à l'Etat à travers son jugement du 25 janvier 2010, le tribunal estima que s'il est vrai que la partie étatique avait affirmé en réponse à cette demande être en mesure « *de produire sur demande expresse du tribunal* » les dossiers fiscaux afférents, la mise à disposition, en vrac, de dossiers fiscaux, ne répondait pas à l'obligation inscrite à l'article 8, alinéa 4 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le rôle du tribunal ne consistant pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en examinant l'intégralité des dossiers fiscaux afin d'y déceler le cas échéant des pièces ou mentions susceptibles d'étayer la thèse de la partie étatique. A défaut de précisions circonstanciées fournies par la partie étatique, le tribunal conclut qu'en se référant de manière générale à des dossiers fiscaux non communiqués, celle-ci n'avait pas donné suite à sa demande de préciser la démarche suivie, « *pièces à l'appui* », pareille demande comportant invitation à l'Etat de documenter le cas échéant chaque montant et chaque affirmation factuelle par une pièce précise. Le tribunal retint cette conclusion par rapport à différents volets du litige lui soumis en ce qui concerne les années 1999 à 2002, dont notamment le prétendu lien entre le demandeur et la société DDD, la qualité de bénéficiaire économique - à titre direct ou indirect - de la société civile EEE (EEE) dans le chef du demandeur, la justification de la rectification des montants à imposer au titre des années 2000 et 2001 d'un montant de respectivement ….. € et …. € du chef d'« *honoraires de gestion* » facturés par la société DDD à la société Toc. De même, en ce qui concerne les années fiscales 2003, 2004 et 2005, le tribunal constata que les montants rectifiés comportent également un montant résultant d'une comparaison entre les chiffres contenus dans le rapport du 13 juin 2007 et ceux résultant des « *éléments des dossiers fiscaux de la société AAA s.a. et de la société BBB s.à r.l.* » et que la différence constatée de …. € avait été répartie sur les années 2003 à 2006, à raison de …. € par année d'imposition, mais que, si la qualité dans le chef du demandeur de seul bénéficiaire économique de la société AAA s.a. ne paraissait pas sérieusement contestable, la différence mise à charge du demandeur ne serait pas expliquée et précisée sur base de pièces, mais sur base de l'affirmation non étayée et circonstanciée qu'elle résulterait de la comparaison avec les « *éléments des dossiers fiscaux de la société AAA s.a, et de la société BBB s.à r.l.* », affirmation que le tribunal déclara ne pas pouvoir « accepter comme argent comptant ». Pareillement, les premiers juges ne reprirent pas l'imputation au demandeur des facturations de sous-traitance par la société BBB en ce qu'ils ne seraient en l'occurrence pas à même, sur les seules affirmations contenues dans le rapport du 13 juin 2007, de retracer juridiquement les raisons ayant amené l'Etat, au vu de ces fausses factures,

d'en ajouter directement le montant au revenu imposable du demandeur. Le tribunal déclara encore ne pas suivre le raisonnement de la partie étatique consistant, d'une part, à dégager le revenu imposable du demandeur à partir d'un montant global comportant notamment la part du demandeur dans le prix de vente de la société FFF et l'acquisition d'une montre Rolex, revenu imposable figurant sous « *différence selon rapport PJ* », et d'ajouter à ce même revenu imposable en sus et à nouveau le prix de vente de la société FFF ainsi que la valeur de la montre Rolex. Finalement, le tribunal affirma ne pas saisir pourquoi le montant de …. € rajouté au revenu imposable du demandeur au titre de l'exercice fiscal 2005 sous le libellé « *Inscription agenda .....* », montant qui se baserait de « *manière exacte, claire et non équivoque, sur les résultats et chiffres retenus par le Service de la Police Judiciaire* », mais qui aurait d'ores et déjà été rajouté au revenu global de la société AAA , devrait être rajouté a priori une seconde fois, séparément sous le libellé « *Inscription agenda .....* ».

Sur base de tous ces développements, le tribunal conclut que les quelques explications avancées par la partie étatique ne permettraient ni de retracer factuellement les montants retenus, dans la mesure où ceux-ci reposent sur une comparaison avec des données non soumises au tribunal, ni de retracer juridiquement le raisonnement de la partie étatique, celle-ci, en substance, ayant manifestement repris les déductions et implications de l'auteur du rapport du 13 juin 2007 sans expliquer pourquoi, juridiquement, l'administration a estimé pouvoir s'approprier au plan fiscal, sans réserve ni nuance, ces déductions et implications. Ainsi, il estima qu'il ne serait pas en mesure de porter une quelconque appréciation sur le bien-fondé des majorations effectuées au niveau du bénéfice d'une profession libérale dans le chef du demandeur par rapport à chacune des années fiscales 1999 à 2005, de manière à être amené, par réformation de la décision directoriale déférée, à annuler les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 émis à l'encontre de Monsieur ......

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 17 mars 2011, l'Etat a fait relever appel de ce jugement du 16 février 2011.

Par arrêt du 27 juillet 2011, inscrit sous le numéro 28150C du rôle, la Cour administrative a tout d'abord rejeté un moyen d'irrecevabilité de la requête d'appel soulevé par le demandeur et tiré du fait que le mandat conféré au délégué du gouvernement par le ministre des Finances aurait exclusivement visé le jugement du 16 février 2011 et serait limité quant à son objet aux années d'imposition 1999 à 2005, mais que la requête d'appel déposée pour compte de l'Etat aurait également entrepris les jugements des 25 janvier 2010 et 16 février 2011 en ce qui concerne les années d'imposition 1997 et 1998 malgré le défaut d'un mandat en ce sens, en retenant que le jugement du 16 février 2011 avait vidé le jugement antérieur du 25 janvier 2010 qui n'était en lui-même pas appelable, ainsi que la Cour l'avait décidé à travers son arrêt susvisé du 28 juillet 2010, de sorte que le mandat du ministre des Finances du 9 mars 2011, en visant le seul jugement final appelable du tribunal administratif du 16 février 2011, devait être considéré comme tendant à déférer à la Cour l'intégralité du litige ayant fait l'objet des jugements des 25 janvier 2010 et 16 février 2011, à savoir la décision directoriale du 17 décembre 2007 ayant rejeté comme n'étant pas fondée les réclamations du demandeur du 17 septembre 2007 dirigées contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, émis le 16 août 2007.

Quant au fond, la Cour, en ce qui concerne les années d'imposition 1997 et 1998, dégagea du rapport de police du 13 juin 2007, du jugement pénal du 21 janvier 2010, de l'arrêt

pénal du 11 février 2011, du procès-verbal du 5 juillet 1999, ainsi que des déclarations de Monsieur ..... lors de l'enquête pénale que ce dernier avait exercé jusqu'en l'année 1999 son activité comptable en nom personnel et a constitué seulement au cours de l'année 1999 la société EEE. Ces éléments devant être qualifiées de faits ou preuves nouveaux justifiant la fixation de bases d'imposition supérieures au sens du § 222 (1) 1. AO, la Cour a retenu, par réformation du jugement entrepris, que le montant des revenus non déclarés à imputer fiscalement au demandeur s'élevait à …. LUF pour l'année 1997 et non pas à …. LUF. En ce qui concerne l'année 1998, bien que le revenu taxé de ….. LUF était largement inférieur au revenu réel constaté, qui s'élevait à …. LUF, la Cour ne pouvait pas aller au-delà du revenu supplémentaire fixé à travers le bulletin rectificatif litigieux pour cette année en raison de l'article 97 (3) 8) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif qui ne reconnaît pas aux juridictions administratives la possibilité de modifier une imposition *in pejus* à l'encontre du contribuable.

En ce qui concerne l'imposition de Monsieur ..... pour les années 1999 à 2002, la Cour retint, au regard du jugement pénal du 21 janvier 2010, de l'arrêt pénal du 2 février 2011, du procès-verbal du 5 juillet 1999 et du rapport du 13 juin 2007 que le demandeur avait fondé la société EEE le 1er avril 1999, ensemble avec deux autres membres du personnel de l'administration des Contributions directes, afin d'exercer leur activité comptable sous le couvert d'une structure sous forme de société civile, dont les associés officiels de la société EEE avaient cependant été la société DDD, société pouvant se prévaloir d'importantes pertes reportables, à hauteur de 99% et Monsieur .... à hauteur de 1%, une telle structuration abusive de l'activité en cause permettant au demandeur de percevoir durant les années 1999 à 2002 des parts des revenus non soumis effectivement à l'impôt sur le revenu, le demandeur ne les déclarant d'ailleurs pas non plus pour les besoins de l'impôt sur son revenu. Au regard de ces éléments devant être qualifiés de faits ou de preuves nouveaux, la Cour a considéré comme justifié, d'une part, des impositions rectificatives en raison des revenus supplémentaires non déclarés, et d'autre part, que l'Etat procéda à une taxation des revenus imputés à Monsieur ..... dans la mesure où il ne disposait pas de données exactes au sujet de ses revenus. Par voie de conséquence, l'Etat pouvait légitimement considérer comme revenus supplémentaires générés par l'activité comptable dans le chef du demandeur à la fois les parts de bénéfices dans la société EEE, imputées fiscalement à la société DDD au vu du caractère transparent de la société EEE, telles que retenues à travers les bulletins d'établissement séparé et en commun émis à l'égard de la société EEE (….. euros pour l'année 1999, …. euros pour l'année 2000, … euros pour l'année 2001 et … euros pour l'année 2002) et les revenus transférés à la société DDD sous forme de factures d'honoraires de gestion émises par cette dernière à l'égard de la société EEE (… euros durant l'année 2000 et …. euros durant l'année 2001). La Cour rejeta cependant, d'une part, les calculs de l'Etat consistant à imputer au demandeur du chef des années 1999 à 2002 un montant total de … euros réparti à hauteur d'un quart (… euros) sur chacune de ces quatre années, en retenant que ce montant, que l'Etat avait déterminé en se basant sur des entrées et des sorties de fonds sur le compte bancaire de la société EEE durant les années 1999 à 2002 « *comparé*[es] *aux éléments des dossiers fiscaux* » des sociétés EEE et DDD, n'était, en l'état actuel du dossier, ni vérifiable, ni même retraçable, et, d'autre part, au vu de l'interdiction d'une *reformatio in pejus* découlant de l'article 97 (3) 8) de la loi prévisée du 7 novembre 1996, les conclusions étatiques tendant à ajouter encore, en tant que nouvelles rectifications des bulletins d'impôt litigieux, le montant de … euros représentant des revenus en provenance de la société GGG pour l'année 1999 et le montant de …. LUF du chef de la quote-part du produit de la cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001. L'appel étatique a partant été déclaré fondé dans la mesure où les bulletins d'impôt litigieux pour les années 1999 à 2002 n'encouraient pas l'annulation et le recours initial a été déclaré

partiellement justifié en ce que les revenus taxés dans le chef du demandeur étaient à fixer à …. euros pour l'année 1999, à …. euros pour l'année 2000, à …. euros pour l'année 2001 et à …. euros pour l'année 2002

En ce qui concerne les années 2003 à 2005, la Cour dégagea du jugement pénal du 21 janvier 2010 et de l'arrêt pénal du 2 février 2011 que le demandeur, d'une part, assurait de fait seul la direction de la société AAA , suite au retrait des deux autres associés, et qu'il en retirait seul tous les bénéfices et, d'autre part, avait été le bénéficiaire économique de la société de droit belizais CCC. Afin de retirer les bénéfices de la société AAA tout en évitant leur imposition, le demandeur avait racheté début 2003 à travers la société CCC toutes les parts sociales de la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois Europe 2 Luxembourg qui avait dans ses comptes des pertes reportables de +/- …. euros et une dette envers ses anciens associés de +/- …. £, tout comme il avait racheté la créance correspondante des anciens associés pour 1 euros. Après le changement de la dénomination de la société ….. en celle de BBB , celle-ci commença à émettre des factures pour travaux fictifs de sous-traitance à la société AAA et compensa les revenus ainsi obtenus de la part de cette dernière avec les pertes reportables et le service de la créance d'associé à la société CCC. Tous ces éléments constatés par le jugement pénal du 21 janvier 2010 et l'arrêt pénal du 2 février 2011 indiquant l'existence de revenus non déclarés perçus par le demandeur et passés par des structures sociétaires établies dans la seule finalité d'éviter leur imposition et la révélation de l'identité du bénéficiaire effectif de ces revenus, de manière à relever d'un abus de formes juridiques justifiant une imposition conforme aux réalités économiques, ont amené la Cour à retenir que les conditions pour une imposition rectificative sur base du § 222 (1) 1. AO se trouvaient réunies en l'espèce, de sorte à retenir pour l'année 2003 le montant de … euros, pour l'année 2004 le montant de … euros et pour l'année 2005 le montant de …. euros au titre des revenus taxés dans le chef du demandeur, par réformation partielle du jugement entrepris. La Cour rejeta cependant les demandes étatiques de voir inclure comme élément de revenu supplémentaire à imputer au demandeur le montant de …. euros tiré d'une comparaison entre les chiffres du rapport du 13 juin 2007 et les « *éléments des dossiers fiscaux de la société AAA et de la société BBB »,* au motif que la partie étatique était restée en défaut de fournir des précisions à cet égard tant devant le tribunal que devant la Cour.

Dans un souci d'exhaustivité de l'exposé des faits, il y a encore lieu de mentionner que l'imposition des revenus de Monsieur ..... de l'année 2006, le bureau d'imposition ayant émis un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2006 qui s'était écarté de la déclaration initiale de Monsieur ..... en fixant un montant de …. € comme bénéfice d'une profession libérale et un montant de -…. € comme revenu net de la location de biens, de sorte à alourdir la charge d'impôt du contribuable, fit l'objet d'un arrêt de la Cour administrative du 27 juillet 2011, inscrit sous le numéro 28151C du rôle, qui, par réformation du jugement entrepris du 16 février 2011, inscrit sous le numéro 25952 du rôle, fixa les revenus taxés dans le chef du demandeur à …. euros pour l'année 2006.

Suite à l'arrêt précité de la Cour administrative du 27 juillet 2011, inscrit sous le numéro 28150C du rôle, le bureau d'imposition Dudelange, ressort 111, émit le 14 septembre 2011 un bulletin rectifié de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001, en conformité avec l'arrêt susmentionné.

En se basant sur le § 222 (1) 1. et 2. AO, le bureau d'imposition Dudelange, ressort 111, émit le 21 septembre 2011 un nouvel bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques

de l'année 2001, l'imposition différant de la déclaration du demandeur sur le point suivant « *Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale : Vente du fonds de commerce de la société civile EEE à la ..... Le montant concernant Monsieur ..... s'élève à ... Euros.* ».

Par courrier recommandé du 14 décembre 2011, Monsieur ..... introduisit auprès du directeur une réclamation contre le bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001 émis le 21 septembre 2011 dans les termes suivants : « *Par la présente je réclame contre le bulletin pour l'impôt sur le revenu relatif à l'année d'imposition 2001 reçu le 21 septembre 2011 pour les raisons et motifs suivants :*

En date du 27 juillet 2011, la Cour administrative a redressé vos taxations des années 1997-2006 (no du rôle 28150C et 28151C) et a clairement indiqué et fixé les montants des revenus supplémentaires : page 24

- *année 2001 : ..... € (..... flux)*

En date du 14 septembre 2011, donc une semaine avant votre bulletin, j'ai reçu les impositions rectificatives des années 1997-2006 basées sur les jugements de la Cour Administrative.

Finalement, en date du 21 septembre 2011, vous m'envoyez un bulletin rectificatif relatif à l'année 2001 qui remplace le bulletin du 14 septembre 2011.

Votre redressement indique des faits nouveaux, une imposition d'une vente d'un fonds de commerce de la société civile EEE à la ...., le montant me concernant s'élevant à ..... €.

1) Vous disposez du contrat de la vente du fonds de commerce de la société civile EEE à la Fiduciaire Centrale, signé par le gérant de la société civile EEE, Monsieur ...., au montant de 5.000.000 flux.

2) Vous disposez de la facture de rachat du fonds de commerce de la société DDD s.a par la société civile EEE pour le montant de ..... flux.

3) Vous disposez des bilans des sociétés concernées qui indiquent clairement l'indication des montants et vous disposez des bulletins d'impôts des sociétés, bulletins qui démontrent les impositions de la vente du fonds de commerce.

4) Votre service de révision a procédé à un contrôle de la société DDD s.a. et en date du 19.01.2011, les bulletins rectificatifs de la société DDD s.a. ont toujours ét[é] *établi*[s] *conformément au bilan déposé, le fonds de commerce a été imposé dans EEE société civile et le bénéfice a été imposé au niveau*[…] *des associés, à savoir DDD s.a et .... en nom personnel.*

En ajoutant ce montant à mes revenus de 2001, vous avez procédé à une double imposition économique,

En ce qui concerne les soi-disant faits nouveaux :

Votre requête d'appel, déposée à la Cour Administrative en date du 17 mars 2011, indique à la page 6 :

'qu'il résultait également des recherches lancées dans le cadre de l'affaire correctionnelle (ainsi que du fax de Me Girault du 24 décembre 2009) que le fonds de commerce de la société EEE [a] *été cédé le 3.1.2001 pour un montant de LUF …. à la …. du Luxembourg (cf. pièce 4)'*

Il s'ensuit que cette donnée du fonds de commerce était déjà connue lors de la décision de la Cour administrative du 27 juillet 2011.

Pourquoi est-ce que vous n'avez pas envoyé en date du 14 septembre 2011, le bulletin de 2001 avec indication du fait nouveau ?

Aucun élément nouveau n'a pu influencer le bulletin rectificatif du 14 septembre 2011 de sorte que le bulletin du 21 septembre 2011 est à rectifier ; il n'y a rien qui s'est passé pendant cette semaine afin de changer l'imposition de telle sorte, aucun fait nouveau n'est à la base d'un nouveau bulletin inconnu de la Cour Administrative.

La Cour parle d'un montant de ….. luf (page 13 et 20 du jugement), puis l'imposition rectificative du 21 septembre 2011 indique …. flux, basé sur quoi ????

La Cour disposait des éléments relatifs à la cession de commerce ; pourtant elle retenait 2/5 du bénéfice de EEE et 2/5 des honoraires de gestion DDD s.a..

Il faut souligner que le bénéfice EEE s.c. de 2001 indique déjà la vente du fonds de commerce à la Fiduciaire Centrale, donc forcément il y a une autre double imposition économique au niveau de EEE s.c.

En redressant les bulletins 2001 de DDD s.a. (bulletin du 19.01.2011), le bureau d'imposition aurait d[û] *faire abstraction de cette vente et ignorer aussi le rachat par EEE s.c. (pour …. flux) du fonds de commerce que le bénéfice imposé en tant qu'associé majoritaire de EEE s.c.*

Le bureau d'imposition n'a pas enlevé de la base imposable ces deux éléments et on est de nouveau en présence d'une double imposition économique.

Pourquoi cette injustice parfaitement connue de l'Administration a été maintenue ?

Pourquoi l'Administration n'a pas procédé aux rectifications d'office des bénéfices DDD s.a. des années 2000-2002 sachant parfaitement qu'avec l'imposition dans mon chef d'une part des bénéfices on était en présence d'une double imposition économique ?

DDD s.a. n'a jamais réclamé contre leur part de bénéfice dans EEE s.c. et spécialement le rachat d'une partie du fonds de commerce facturé par EEE s.c. à son encontre et pour cause :

DDD s.a. a été correctement imposée sur 99% en tant qu'associé de EEE s.c., tel que déclaré.

DDD s.a. ignore l'imposition dans mon chef.

D'autres faits :

L'imposition de la vente du fonds de commerce dans le chef de EEE s.c. et dans DDD s.a. à raison de 99% est incontestable (voir bulletins EEE s.c., bulletins DDD s.a., bilans et comptes profits et pertes des deux sociétés).

Admettant qu'il y avait distribution des liquidités après imposition par voie de remboursements des comptes-courants actionnaires ; ces comptes-courants figuraient au passif du bilan de DDD s.a. depuis la création de la société (en 1990) et ont aidé à financer au courant des années les activités diverses de la société.

Ces comptes-courants n'ont jamais ét[é] *remis en cause par l'Administration.*

Il n'[…]*y avait pas de distribution de dividendes mais remboursement des comptes-courants actionnaires.*

Il est de bonne [guerre] *des actionnaires de se faire rembourser leurs mises en présence de liquidités suffisantes, tel était le cas pour la société DDD s.a.*

Par conséquent et au vu[…] *des explications présentées, je vous prie de bien vouloir redresser votre bulletin IR de 2001 rectificatif et de respecter rigoureusement la décision de la Cour administrative du 27 juillet 2011, même si également ces redressements sont contraires aux lois fiscales.* (…) ».

N'ayant pas reçu de réponse à sa réclamation, Monsieur ..... a fait introduire, par requête déposée le 31 juillet 2012 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant, aux termes de son dispositif auquel le tribunal peut seul avoir égard, à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'imposition de l'administration des Contributions directes du 21 septembre 2011.

Aux termes de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif « *lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas* ».

Il résulte de cette disposition que le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois, a le droit de déférer directement au tribunal le bulletin litigieux.

Le délai de six mois prévu à l'article 8 (3) 3. précité, qui court à partir de l'introduction de la réclamation, a partant, en l'espèce, commencé à courir le 14 décembre 2011 pour expirer le 14 juin 2012, le recours ayant été introduit au greffe du tribunal administratif le 31 juillet 2012. Il s'ensuit que le recours sous examen a été introduit dans le délai légal.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre

administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu suite au silence du directeur ayant à statuer sur les mérites d'une réclamation contre le prédit bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation qui est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a par conséquent pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur expose les antécédents procéduraux concernant l'imposition de ses revenus pour les années 1999 à 2006 en précisant que par arrêt du 27 juillet 2011, inscrit sous le numéro 28150C du rôle, la Cour administrative avait fixé le montant de ses revenus supplémentaires pour l'année 2001 à ….. euros et avait renvoyé l'affaire devant le directeur pour exécution. Le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001 entérinant les conclusions de l'arrêt susmentionné de la Cour administrative du 27 juillet 2011 aurait été émis le 14 septembre 2011.

Le demandeur conteste tout d'abord que le montant de ….. euros résultant de la vente du fonds de commerce de la société civile EEE à la société …. pourrait être considéré comme un fait nouveau au sens du §222 (1) 1. AO dans son chef, au motif que cette vente aurait déjà été connue de l'administration des Contributions directes lors de l'émission du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2001 en date du 14 septembre 2011. Il s'ensuivrait que le bulletin litigieux du 21 septembre 2011 serait à réformer pour avoir retenu, à tort, dans son chef le montant de …. euros comme bénéfice supplémentaire imposable provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen, en ce que, d'une part, la réalité de la cession du fonds de commerce de la société EEE, dont le demandeur aurait été le bénéficiaire économique, à la Fiduciaire Centrale de Luxembourg aurait déjà été retenue par la Cour administrative dans son arrêt du 27 juillet 2011, inscrite sous le numéro 28150C du rôle, qui n'aurait cependant pas pu prendre cette cession fiscalement en considération au regard de l'interdiction d'une réformation *in pejus* découlant de l'article 97 (3) 8) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, et d'autre part, les conditions du §222 AO seraient remplies en l'espèce. Le bulletin rectificatif du 14 septembre 2011 aurait été la transposition stricte et rigoureuse de l'arrêt précité de la Cour administrative du 27 juillet 2011 et n'aurait partant pas pu inclure les revenus supplémentaires du demandeur provenant de la cession du fonds de commerce de la société EEE, de sorte que l'administration des Contributions directes aurait été contrainte d'émettre le bulletin rectificatif du 21 septembre 2011 afin de pouvoir prendre en considération les faits nouveaux en relation avec la cession du fonds de commerce de la société EEE.

Il se dégage du bulletin rectificatif litigieux émis le 21 septembre 2011 et versé au dossier contentieux par le demandeur que pour l'année d'imposition litigieuse 2001, le bureau d'imposition compétent a retenu au titre de bénéfice d'une profession libérale le montant de …. LUF en précisant que l'imposition différait de la déclaration du demandeur sur le point suivant « *Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale : Vente du fonds de commerce de la société civile EEE à la …. Le montant concernant Monsieur ..... s'élève à … Euros.* ».

Nonobstant la réalité de la cession du fonds de commerce de la société EEE, dont le demandeur était le bénéficiaire économique, question qui sera tranchée ultérieurement, le cas

échéant, il y a tout d'abord lieu d'examiner si la vente du fonds de commerce répond en l'espèce aux conditions d'application du paragraphe 222 (1) AO.

Le paragraphe 222 AO est libellé comme suit :

« (1) Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfest-- stellung) nur statt:

I. *wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist;*

II. *wenn durch eine Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen;*

III. *wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist; dies gilt nicht für die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Umsatz und vom Vermögen ;*

IV. *wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt.*

(2) Eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung darf nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des Staatsrats, Ausschuss für Streitsachen, gegründet werden, in der eine Rechtsfrage im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Sachverhalt betreffenden höchstrichterlichen Entscheidung entschieden wird. »

En application dudit § 222 AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs notamment chaque fois qu'elle obtient connaissance de faits nouveaux ayant pu majorer l'imposition du contribuable. La notion de « *neue Tatsache* » englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition.[1]

Il échet de relever en l'espèce que la vente du fonds de commerce n'a pas pu être considérée comme un fait nouveau au sens du § 222 AO (1) 1. au moment de l'émission en date du 21 septembre 2011 du bulletin d'impôt sur le revenu litigieux de l'année 2001 étant

[1] Voir TA. 17 février 2005, n° 18011 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 577

donné que cet élément était déjà connu par l'administration des Contributions directes avant l'émission du bulletin rectificatif du 14 septembre 2011 suite à l'arrêt précité de la Cour administrative du 27 juillet 2011, inscrit sous le numéro 28150C du rôle.

Il ressort en effet du prédit arrêt du 27 juillet 2011 que « (…) *L'Etat relève encore que l'enquête pénale aurait également révélé la réalisation par Monsieur ..... d'une plus-value de cession de .... LUF qui représenterait sa part de la cession du fonds de commerce de la société EEE à une fiduciaire de la place en date du 3 janvier 2001*, (…) »[2], étant encore relevé que la Cour administrative y a retenu, d'une part, afin d'écarter l'imputation de l'ensemble des revenus taxés au niveau de la société EEE au seul Monsieur ..... que ce dernier n'avait « (…) *perçu sur le produit total de ... LUF en provenance de la vente du fonds de commerce du 3 janvier 2001 qu'une quote-part de ... LUF* (…) »[3] et, d'autre part, au vu de l'interdiction d'une reformation *in pejus* découlant de l'article 97 (3) 8) de la loi prévisée du 7 novembre 1996, que les conclusions étatiques tendant à ajouter encore, en tant que nouvelles rectifications des bulletins d'impôt litigieux, comme chefs de revenus taxés non pris en compte jusque lors le montant « (…) *de .... LUF du chef de la quote-part du produit de la cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001* (…) »[4].

Il suit des considérations qui précèdent que les revenus supplémentaires du demandeur provenant de la cession du fonds de commerce de la société EEE ne peuvent pas être considérés comme des faits nouveaux au sens du § 222 (1) 1. AO, pouvant donner lieu à l'émission d'un bulletin rectificatif, en ce que ces faits étaient déjà connus de l'administration des Contributions directes lors de l'émission du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2001 en date du 14 septembre 2011. Force est encore au tribunal de relever que la justification avancée par la partie étatique consistant à affirmer que le bulletin d'impôt du 14 septembre 2011 n'aurait pas pu prendre en considération les revenus provenant de la cession du fonds de commerce de la société EEE au motif qu'il aurait dû se conformer à l'arrêt de la Cour administrative, en vertu l'article 2 (4) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, est à rejeter en ce que la partie étatique est restée en défaut d'invoquer une quelconque disposition légale qui lui aurait interdit de retenir, en plus des montants fixés par l'arrêt susmentionnée du 27 juillet 2011, des montants imposables supplémentaires à charge du demandeur.

Il s'ensuit que le recours est fondé, sans qu'il n'y ait lieu de statuer sur les autres moyens développés par le demandeur, et que le bulletin rectificatif d'impôt sur le revenu de l'année 2001, émis le 21 septembre 2011, doit être réformé en ce que le montant du bénéfice imposable résultant d'une profession libérale de Monsieur ..... est à fixer au montant de …. LUF pour l'année 2001.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

[2] Page 13 de l'arrêt du 27 juillet 2011 de la Cour adm., n° 28150C du rôle ;
[3] Page 20 de l'arrêt du 27 juillet 2011 de la Cour adm., n° 28150C du rôle ;
[4] Page 20 de l'arrêt du 27 juillet 2011 de la Cour adm., n° 28150C du rôle ;

au fond le déclare justifié ;

par réformation du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001 émis le 21 septembre 2011 à l'encontre de Monsieur ....., fixe le montant du bénéfice imposable résultant d'une profession libérale à …. LUF pour l'année 2001 ;

par conséquent renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 18 septembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18.09.2014
Le greffier du tribunal administratif